



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13863.000206/2007-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-003.514 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2013
Matéria TEMPESTIVIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO
Recorrente SOCIEDADE BRASILEIRA BENEFICIADORA DE CHÁ LTDA.
Recorrida UNIÃO (REPRESENTADA PELA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2002

VÍCIOS DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF.
ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Falhas quanto a prorrogação do MPF ou a identificação de infrações em tributos não especificados, não causam nulidade no lançamento. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

LANÇAMENTO DECLARADO NULO. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO OU NOVO LANÇAMENTO.

Para o deslinde da questão há de se esclarecer que ação fiscal que culminou com a lavratura da presente NFLD foi promovida com a finalidade de constituição de créditos anulados pelo CRPS, devido ao fato da empresa ter o direito à redução da multa prevista no art. 35, § 4º da Lei n.º 8.212/91, considerando que as contribuições foram declaradas em GFIP, conforme inciso IV do art. 32 da referida Lei, não tendo sido a redução contemplada quando da primeira Notificação Fiscal.

É de vital importância a distinção entre vício formal e material para dimensionar os diferentes efeitos que, quanto à sua natureza e intensidade, cada um desses erros pode ter sobre o crédito tributário constituído. Há de se avaliar a ocorrência do erro como sendo "menos ou mais gravoso" e reforçando a idéia de que, também daí, pode-se extrair subsídios com vistas à classificação do vício como sendo de forma ou de substância

Saliento que, não restou aqui reapreciada a natureza do vício declarado por ocasião da anulação do primeiro lançamento. Mas sim, foi apreciada a conformidade do novo lançamento com o lançamento a que pretende substituir. Neste contexto, é

lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal. Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem efetivamente necessárias para o novo lançamento, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado. Ocorre que, para que se aplique o art. 173, II do CTN o novo lançamento deve conformar-se materialmente com o lançamento anulado. Fazendo-se necessária perfeita identidade entre os dois lançamentos, posto que não pode haver inovação material no lançamento substitutivo ao lançamento anulado anteriormente.

O que não ocorre no presente caso, posto o novo lançamento ter se omitido quanto aos motivos para a refiscalização (art. 149, do CTN). Destarte, o presente lançamento deve ser analisado como um novo lançamento e não como um lançamento substitutivo, o que acarreta a conclusão de que, no momento em que foi lançado, o crédito tributário a que se referia já se encontrava extinto pela decadência.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A compensação, na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido, não pode ser superior a 30% (trinta por cento) do valor a ser recolhido em cada competência à Seguridade Social, excluídos os valores devidos a outras entidades e fundos, conforme estabelecido no art. 89 *caput* e § 3º da Lei 8.212, de 1991. Ao ser constatado pela fiscalização que o contribuinte não respeitou os limites impostos pelos dispositivos legais, a Autoridade Fiscal deve efetuar a glosa dos referidos valores que foram compensados em desacordo com a legislação previdenciária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, ACORDAM os membros do Colegiado: I) Por maioria de votos: a) em conceituar o vício na anulação da autuação originária como material, nos termos do voto do Redator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou pela conceituação do vício como formal; b) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 05/2001, anteriores a 06/2001, devido a regra expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em aplicar a regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN; c) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Manoel Coelho Arruda Júnior. Sustentação oral: Elayne Lopes Lourenço Mustefaga. OAB: 28478/DF.

João Bellini Júnior – Presidente e redator *ad hoc* na data de formalização do acórdão.

Participaram do presente julgamento, os conselheiros Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzáles Silvério, Wilson Antonio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Mauro Jose Silva, Manoel Coelho Arruda Junior.

Relatório

Conselheiro João Bellini Júnior

Para registro e esclarecimento, consigno que, pelo fato do conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, relator original, ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designado *ad hoc* para fazê-lo.

Esclareço que me atenho aos registros de votos deixados pelo conselheiros nos sistemas do CARF e à decisão prolatada em sessão, conforme registrada em ata, com os quais não necessariamente concordo.

Feito o registro.

Reproduzo o relatório constante do acórdão recorrido:

O presente lançamento refere-se à glosa de compensações efetuadas pela empresa em desconformidade com a legislação vigente, ultrapassando o limite de 30% (trinta por cento) das contribuições arrecadadas e administradas pelo INSS para a Seguridade Social, excluídas as destinadas a outras entidades e fundos, relativas às competências 01/1999 a 04/2002.

Consoante o Relatório Fiscal de fls. 30 a 33, a presente Notificação Fiscal foi lavrada em substituição a NFLD n.º 35.367.833-3 de 30/08/2002, pelo fato dessa última ter sido julgada nula por meio da Decisão-Notificação nº 21.433.4/0004/2006, devido ao fato da empresa ter o direito à redução da multa prevista no art. 35, § 4º da Lei n.º 8.212/91, considerando que as contribuições foram declaradas em GFIP, conforme inciso IV do art. 32 da referida Lei, não tendo sido a redução contemplada quando da primeira Notificação Fiscal. Ainda, consoante o Relatório Fiscal, as contribuições devidas foram apuradas com base nas folhas de pagamento, na escrituração contábil e nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social-GFIP.

3. O montante total do débito é de R\$ 175.146,88 (cento e setenta e cinco mil, cento e quarenta e seis reais e oitenta e oito centavos), consolidado em 12/06/2006.

DA IMPUGNAÇÃO

4. Dentro do prazo regulamentar a empresa apresentou impugnação, as fls. 42 a 125, alegando em síntese que:

4.1 Cita os arts. 574 e 588 da Instrução Normativa MPS/SRP n.º 03/2005, aduzindo que não lhe foi dada ciência do Mandado de Procedimento Fiscal-MPF quando do início do procedimento de fiscalização, sendo que a publicidade do ato administrativo, traduzida na ciência do início do procedimento fiscal, apresenta-

se como requisito imprescindível à perfeição desse, tornando-se imperioso à validade da Notificação Fiscal que, na época do início do procedimento de fiscalização, fosse dada ciência à impugnante do Mandado de Procedimento Fiscal, o que não ocorreu. Aduz que tais vícios no MPF justificam o cancelamento de todo o processo administrativo Fiscal dele decorrente. Cita decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social CRPS e do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

4.2 Ainda preliminarmente, alega a decadência do crédito fiscal relativo aos meses de janeiro de 1999 a maio de 2001, aduzindo que a D. Autoridade Fiscal deveria realizar a revisão de ofício do lançamento antes de extinto o direito da Fazenda Publica ou seja, antes da ocorrência da decadência desses valores, sendo que, com relação aos valores originados no período de 01/99 até 05/2001, a D. Autoridade Administrativa efetuou a revisão do lançamento após extinto o referido direito, posto que somente foi notificada da nova autuação em 30/06/2006, portanto, após transcorrido o prazo decadencial. Tece comentários a cerca da decadência, aduzindo que a pretensão de cobrança de suposto crédito relativo ao período mencionado é ilegal, motivo pelo qual a presente autuação deverá ser cancelada, sendo a contribuição previdenciária lançamento por homologação, cujo prazo decadencial é contado nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Cita julgado do Superior Tribunal de Justiça. Também alega que conforme jurisprudência do Poder Judiciário e dos Tribunais Administrativos, o art. 45 da Lei n.º 8.212/91 viola frontalmente a Carta Magna, sendo que as contribuições previdenciárias, em sendo tributos, os prazos de decadência e prescrição estabelecidos pelo Código Tributário Nacional não pode ser ampliados por lei ordinária, o que somente poderia ser feito por meio de lei complementar. Cita julgados e doutrina.

4.3 Alega a defendente que, ao efetuar as compensações indicadas na presente Notificação Fiscal sem a devida observação do limite de 30% (trinta por cento) do valor a ser recolhido em cada competência, não realizou qualquer ato que tenha prejudicado aos cofres públicos, a não ser quanto aos efeitos da postergação do recolhimento das contribuições em pauta, já que, conforme documentação que será posteriormente juntada, nos períodos posteriores aos abrangidos no presente lançamento, procedeu ao recolhimento das contribuições sem aproveitar o limite de valores a compensar a que teria direito se tivesse observado o disposto na lei, sendo que em não tendo a D. Autoridade Fiscal considerado o efeito econômico de mero diferimento, exigindo de forma indevida tributo já recolhido, deve a presente Notificação Fiscal ser cancelada.

4.4 Aduz que em virtude da documentação abranger um longo intervalo de anos, bem como levando-se em conta o exíguo prazo para apresentação de defesa, não finalizou a busca de toda a documentação para demonstrar à fiscalização a lisura de todos os seus procedimentos, o que espera realizar o mais breve possível.

4.5 Assim, requer que a presente Notificação Fiscal seja completamente cancelada em todos os seus efeitos. Protesta por todos os tipos de provas em direito admitidas.

A Delegacia da Receita Previdenciária em Santos julgou procedente o lançamento, em decisão que recebeu a seguinte ementa:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A decadência das contribuições previdenciárias opera-se em 10 (dez) anos, consoante art. 45 da Lei n.º 8.212/91.

A compensação, na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido, não pode ser superior a 30º (trinta por cento) do valor a ser recolhido em cada competência à Seguridade Social, excluídos os valores devidos a outras entidades e fundos, conforme estabelecido no art. 89 "caput" e § 3º da Lei n.º 8.212/91.

Ao ser constatado pela fiscalização que o contribuinte não respeitou os limites impostos pelos dispositivos legais, a Autoridade Fiscal deve efetuar a glosa dos referidos valores que foram compensados em desacordo com a legislação previdenciária pertinente.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.

O contribuinte foi cientificado dessa decisão em 23/04/2007 (e-fl. 147). Em 23/05/2007 apresentou seu recurso voluntário, alegando: (a) a nulidade do mandado de procedimento fiscal (MPF); (b) a decadência do crédito fiscal relativo aos meses de janeiro de 1999 até maio de 2001 (inclusive); e (c) o efeito de mera postergação do recolhimento das contribuições ora exigidas. Pediu o cancelamento da autuação.

É o relatório.

O processo foi distribuído para este redator *ad hoc* em 15/03/2017.

Voto

Conselheiro João Bellini Júnior

Para registro e esclarecimento, consigno que, pelo fato do conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, relator original, ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designado *ad hoc* para fazê-lo.

Esclareço que me atenho aos registros de votos deixados pelo conselheiros nos sistemas do CARF e à decisão prolatada em sessão, conforme registrada em ata, com os quais não necessariamente concordo.

Feito o registro.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto e passo ao exame das razões recursais.

Em suas razões recursais, o recorrente alega que não lhe foi dada ciência do MPF quando do início do procedimento de fiscalização, sendo que a publicidade do ato administrativo, traduzida na ciência do início do procedimento fiscal, apresenta-se como requisito imprescindível à perfeição desse.

Não obstante possuir entendimento pessoal convergente aos argumentos colacionados pelo Contribuinte, curvo-me ao posicionamento consolidado pelo r. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF, conforme se denotará a seguir.

A discussão em torno de nulidade acerca do MPF é irrelevante diante do fato de que o lançamento tributário foi efetuado por servidor competente e contém os elementos exigidos pelo art. 10 do Decreto nº70.235, de 06 de março de 1972 e alterações, dispositivo que regula o processo administrativo fiscal.

Além disso, a atividade do lançamento tributário é privativa da autoridade administrativa, vinculada ao texto da lei, e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional pelo seu descumprimento, nos termos no art. 142 do Código Tributário Nacional-CTN.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Com efeito, foi atribuída aos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil o lançamento dos tributos e contribuições de competência da União, nos termos do artigo 6º, da Lei nº 10.593/2002, com redação dada pela Lei 11.457/2007, que assim dispõe:

Art. 6. São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições; (grifei)

Já o MPF, foi instituído pela Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, e regulado pela Portaria RFB nº 3.007/2001, vigente durante a ação fiscal sob análise, consiste em documento emitido em decorrência de normas administrativas que regulam a execução da atividade fiscal, determinando que os procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Receita Federal sejam levados a efeito de conformidade com uma ordem específica, a qual pressupõe formalização mediante MPF.

O MPF constitui-se, assim, apenas em instrumento de controle da administração tributária em relação aos procedimentos realizados pelos seus servidores e instrumento de garantia para o contribuinte, na medida em que este poderá conferir se de fato o Auditor Fiscal que o esteja fiscalizando se encontra no exercício legal de suas funções.

Eventuais incorreções, falta de intimação ou falta de prorrogação da validade desse instrumento não tem o condão de invalidar o lançamento tributário, porque normas administrativas não podem se sobrepôr à lei. Assim, uma vez efetuado o lançamento por autoridade administrativo fiscal competente, nos termos do art. 142 do CTN, e atendidas as disposições do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações, o mesmo deve prevalecer em relação aos atos normativos infra legais que criaram o MPF:

Acórdão nº 1402-00.385

*Assunto: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica IRPJ Ano
calendário:2004*

*Ementa: VÍCIOS DO MANDADO DE PROCEDIMENTO
FISCAL MPF. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA.*

*Falhas quanto a prorrogação do MPF ou a identificação de
infrações em tributos não especificados, não causam nulidade no
lançamento. Isto se deve ao fato de que a atividade de
lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência
da situação descrita na lei como necessária e suficiente para
ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o
agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de
responsabilidade funcional.*

II DECADÊNCIA

A discussão gira em torno da apreciação da decadência de lançamento realizado para sanear lançamento anterior anulado.

Para o deslinde da questão há de se esclarecer que ação fiscal que culminou com a lavratura da presente NFLD foi promovida com a finalidade de constituição de créditos anulados pelo CRPS, devido ao fato da empresa ter o direito à redução da multa prevista no art. 35, § 4º da Lei n.º 8.212/91, considerando que as contribuições foram declaradas em GFIP, conforme inciso IV do art. 32 da referida Lei, não tendo sido a redução contemplada quando da primeira Notificação Fiscal.

É de vital importância a distinção entre vício formal e material para dimensionar os diferentes efeitos que, quanto à sua natureza e intensidade, cada um desses erros pode ter sobre o crédito tributário constituído. Há de se avaliar a ocorrência do erro como sendo "menos ou mais gravoso" e reforçando a idéia de que, também daí, pode-se extrair subsídios com vistas à classificação do vício como sendo de forma ou de substância.

Como efeito prático de se declarar a nulidade do lançamento por vício formal ou material temos que: no caso de vício formal o prazo decadencial para a realização de outro lançamento é restabelecido, passando a ser contado a partir da data da decisão definitiva que declarou a nulidade por vício formal do lançamento, conforme estabelece o art. 173, inciso II, do CTN. Já no caso de vício material, o prazo decadencial continua a ser contado da ocorrência do fato gerador do tributo, no caso do artigo 150, §4º, do CTN, ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tratando-se do artigos 173, inciso I do CTN. Assim sendo, neste último caso, poderá o Fisco promover novo lançamento,

corrigindo o vício material incorrido,conquanto que dentro do prazo decadencial estipulado, sem o restabelecimento do prazo que é concedido na hipótese de se tratar de vício formal.

Portanto, a questão reside, assim, no estudo da natureza e intensidade do erro cometido, de cujas conclusões se extrai a classificação necessária para se definira existência, ou não, do direito de o sujeito ativo da obrigação efetuar novo lançamento, levando-se em conta o princípio da segurança jurídica e os limites temporais dos atos administrativos.

As incorreções e omissões quanto à formalidade do ato praticado caracterizam o vício formal. Luiz Henrique Barros de Arruda, Processo Administrativo Fiscal, Editora Resenha Tributária, pág. 82, define assim o vício formal: "O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal."

Ou seja, os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, isto é, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício,mas não pertencem ao seu conteúdo material.

Por outro lado, ocorre vício material quando o lançamento não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, é igualmente nulo por falta de materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido.

Destarte, a inobservância do que preconiza o art. 142 do CTN, que prevê ser o lançamento procedimento administrativo atendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido,identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, caracteriza existência de vício de natureza material.

No presente caso a nulidade do primeiro lançamento foi declarada em face de a empresa ter o direito à redução da multa prevista no art. 35, § 4º da Lei n.º 8.212/91, considerando que as contribuições foram declaradas em GFIP, conforme inciso IV do art. 32 da referida Lei, não tendo sido a redução contemplada quando da primeira Notificação Fiscal, o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN.

Saliento que, não estou aqui reapreciando a natureza do vício declarado por ocasião da anulação do primeiro lançamento. Estou sim, apreciando a conformidade do novo lançamento como lançamento a que pretende substituir.

Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal.

Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc.tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem efetivamente necessárias para o novo lançamento, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

Ocorre que, para que se aplique o art. 173, II do CTN o novo lançamento deve conformar-se materialmente com o lançamento anulado. Fazendo-se necessária perfeita

identidade entre os dois lançamentos, posto que não pode haver inovação material no lançamento substitutivo ao lançamento anulado anteriormente.

O que não ocorre no presente caso, posto que o novo lançamento omitiu-se quanto aos motivos para a refiscalização (art. 149, do CTN). Em suma, não há coincidência material entre o primeiro lançamento, tornado nulo, e o presente lançamento, que, em tese, teria o condão de substituí-lo.

Destarte, o presente lançamento deve ser analisado como um novo lançamento e não como um lançamento substitutivo, o que acarreta a conclusão de que, no momento em que foi lançado, o crédito tributário a que se referia já se encontrava extinto pela decadência.

Esse é a propósito o entendimento da 2ª Turma da CSRF:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/04/1995 a 30/04/1995, 01/09/1995 a 30/11/1995 DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DECLARADO NULO. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO OU NOVO LANÇAMENTO. No presente caso a nulidade do primeiro lançamento foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude da não caracterização da existência da cessão de mão de obra, o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN. Saliento que, não estou aqui reapreciando a natureza do vício declarado por ocasião da anulação do primeiro lançamento. Estou sim, apreciando a conformidade do novo lançamento com o lançamento a que pretende substituir. Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal. Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem efetivamente necessárias para o novo lançamento, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado. Ocorre que, para conformar-se materialmente com o lançamento anulado. Fazendo-se necessária perfeita identidade entre os dois lançamentos, posto que não pode haver inovação material no lançamento substitutivo ao lançamento anulado anteriormente. O que não ocorreu no presente caso, posto que o novo lançamento introduziu inovação material no que diz respeito à caracterização da cessão de mão de obra. Em suma, não há coincidência material entre o primeiro lançamento, tornado nulo, e o presente lançamento, que, em tese, teria o condão de substituí-lo. Destarte, o presente lançamento deve ser analisado como um novo lançamento e não como um lançamento substitutivo, o que acarreta a conclusão de que, no momento em que foi lançado, o crédito tributário a que se referia já se encontrava extinto pela decadência. Recurso especial provido.

[Acórdão n. 9202-002.727, Conselheiro Relator: Elias Sampaio Freire]

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/05/1995 a 31/05/1995, 01/11/1995 a 30/11/1995

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DECLARADO NULO. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO OU NOVO LANÇAMENTO.

No presente caso a nulidade do primeiro lançamento foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude da não caracterização da existência da cessão de mão de obra, o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN. Não se está aqui a reapreciar a natureza do vício declarado por ocasião da anulação do primeiro lançamento, mas sim, a conformidade do novo lançamento com o lançamento a que pretende substituir. Sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar a contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem efetivamente necessárias para o novo lançamento, significa que a obrigação tributária não estava definida e não há que se falar em lançamento substitutivo, mas, sim, em novo lançamento. Assim, no momento em que foi lançado, o crédito tributário a que se referia já se encontrava extinto pela decadência. Recurso especial negado.

[Acórdão n. 9202-003.185, Conselheiro Relator: Luiz Eduardo de Oliveira Santos]

No caso presente, estão decadentes os débitos cujos fatos geradores ocorreram entre janeiro de 1999 até maio de 2001 (inclusive), tendo a Recorrente tomado ciência da nova NFLD somente no mês de junho de 2006.

Além disso, caso esse d. Colegiado não acolha a presente proposição, além desse motivo, há outro para o reconhecimento da decadência das competências 01/99 a 05/2001.

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. 'In verbis':

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e

decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, §4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

"São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, in verbis:

Art. 103A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Assim, a partir da publicação, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

Assim, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional CTN se aplica ao caso concreto.

Ocorre que este Código prevê a aplicação de duas regras, aparentemente conflitantes, tomando a primeira como termo inicial o pagamento indevido (art. 150, §4º), e a segunda o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I). Cumpre transcrever os referidos dispositivos legais:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Harmonizando as normas acima transcritas, o Superior Tribunal de Justiça esclareceu a aplicação do art. 173 para os casos em que o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação:

1) Quando não tiver havido pagamento antecipado; 2) Quando tiver ocorrido dolo, fraude ou simulação; 3) Quando não tiver havido declaração prévia do débito.

Cumpre transcrever o acórdão prolatado em sede de Recurso Especial representativo da controvérsia:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro

dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3a ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3a ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10a ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3aed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp

973733/SC, Rel. Ministro LUIZFUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009).

No voto lavrado no referido REsp 973.733/SC, foi transcrito entendimento firmado em outro julgamento (REsp 766.050PR, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ 25.02.2008), que limitam a aplicação do art. 150, §4º do CTN às hipóteses que tratam de tributo sujeito a lançamento por homologação, "quando ocorrer pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias" .

Deste modo, considerando que a ciência do lançamento ocorreu em 30/06/2006 (e-fl. 44), consideram-se fulminados pela decadência os períodos 01/99 a 05/2001, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN.

Dessa forma, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso do contribuinte, para excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 05/2001, anteriores a 06/2001, devido a regra expressa no § 4º, Art. 150 do CTN,.

MULTA

Em relação à multa há de se registrar que o dispositivo legal que lhe dá supedâneo foi alterado pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, merecendo verificar a questão relativa à retroatividade benigna prevista na alínea "c", do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Segundo as novas disposições legais, a multa de mora que antes respeitava a gradação prevista na redação original do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passou a ser prevista no caput desse mesmo artigo, mas agora limitada a 20% (vinte por cento), uma vez que submetida às disposições do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Incabível a comparação da multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, já que este dispositivo veicula multa de ofício, a qual não existia na legislação previdenciária à época do lançamento e, de acordo com o artigo 106 do Código Tributário Nacional deve ser verificado o fato punido.

Ora se o fato "atraso" aqui apurado era punido com multa moratória, consequentemente, com a alteração da ordem jurídica, só pode lhe ser aplicada, se for o caso, a novel multa moratória, prevista no caput do artigo 35 acima citado.

Incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea "c", do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo a multa lançada na presente autuação ser calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, se mais benéfica ao contribuinte.

DA COMPENSAÇÃO INDEVIDA

Em relação às demais questões, assumo como minhas, *mutatis mutandis*, as razões da autoridade recorrida, que enfrentou a matéria de modo convéniente:

13. No que concerne aos argumentos da defendente de que, ao efetuar as compensações indicadas na presente Notificação Fiscal sem a devida observação do limite de 30% (trinta por cento) do valor a ser recolhido em cada competência, não realizou qualquer ato que tenha prejudicado aos cofres públicos,

a não ser quanto aos efeitos da postergação do recolhimento das contribuições em pauta, sendo que em não tendo a D. Autoridade Fiscal considerado o efeito econômico de mero diferimento, exigindo de forma indevida tributo já recolhido, deve a presente Notificação Fiscal ser cancelada, tem-se tais argumentos da defendente não merecem ser acolhidos, senão vejamos.

14. Inicialmente, deve-se ressaltar que a fiscalização não questiona o direito garantido à empresa através da Resolução n.º 14/1995 do Senado Federal, nem pretende restringir a faculdade atribuída ao contribuinte de efetuar a compensação dos valores recolhidos indevidamente, apenas procedeu ao levantamento do débito resultante de valores compensados em desacordo com as instruções legais para tal procedimento.

15 Sendo assim, uma vez havendo o pagamento de valores indevidos à Previdência Social, o sujeito passivo, de fato, tem a faculdade de se ressarcir de tais quantias, deduzindo-as das contribuições devidas, conforme se infere do art. 89 da Lei nº 8.212/91, dos arts. 72 e 76 do Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social-ROCS, aprovado pelo Decreto n.º 2.173/97 (aplicado até a competência 05/1999) e arts. 247 e 251 do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99 (a partir da competência 06/99); no entanto, esse ressarcimento deve obedecer ainda ao que prescrevem os arts. 89, § 3º da Lei nº 8.212/91, art. 76, § 1º do ROCS, bem como o art. 251, § 1º do RPS, in verbis:

a) Lei 8.212/91:

"Art. 89...

(...)

§3º Em qualquer caso, a compensação não poderá ser superior a trinta por cento do valor a ser recolhido em cada competência." (gn)

b) Decreto n.º 2.173/97:

"Art. 76...

§ 1º A compensação, independentemente da data do recolhimento, não pode ser superior a trinta por cento do valor a ser recolhido em cada competência, devendo o saldo remanescente em favor do contribuinte ser compensado nas competências subseqüentes, aplicando-se as normas previstas nos § 1º e §2º do art. 72." (gn)

c) Decreto n.º 3.048/99:

"Art. 251...

§ 1º A compensação, independentemente da data do recolhimento não pode ser superior a trinta por cento do valor a ser recolhido em cada competência, devendo o saldo remanescente em favor do contribuinte ser compensado nas

competências subseqüentes, aplicando-se as normas previstas nos § 1º e 2º do art. 247." (gn)

16. Assim, ao ser constatado pela fiscalização que o contribuinte não respeitou os limites impostos pelos dispositivos legais supra citados, a Autoridade fiscal deve efetuar a glosa dos referidos valores que foram compensados em desacordo com a legislação previdenciária pertinente. Bem como ainda no tocante às alegações da defendente de que, nos períodos posteriores aos abrangidos no presente lançamento, procedeu ao recolhimento das contribuições sem aproveitar o limite de valores a compensar a que teria direito se tivesse observado o disposto na lei, tem-se que a impugnante não logrou comprovar suas alegações, não juntando aos autos qualquer documento que fizesse tal prova, bem como ainda o limite de 30% (trinta por cento) para o contribuinte efetuar compensação é disposição expressa em lei, conforme supra citado, sendo sua observância de caráter obrigatório portanto, prevendo a lei que o saldo remanescente deverá ser compensado nas competências subseqüentes.

17. No que concerne aos argumentos da impugnante de que, em virtude da documentação abranger um longo intervalo de anos e o exíguo prazo para apresentação de defesa, não finalizou a busca de toda a documentação para demonstrar à fiscalização a lisura de todos os seus procedimentos, há que se ressaltas que o art. 9º, § 1º Portaria MPS n.º 520/04, publicada no DOU de 20/05/2004 (cuja divisão também já se encontrava inserta no art. 16 do Decreto n.c 70.235/72) é bem claro ao dispor que: "§ 1º A prova documental será apresentada na impugnação precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual...", prevendo apenas como exceção os casos de impossibilidade demonstrada de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, ou refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, prevendo ainda que a juntada de documentos pós a impugnação deve ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, de forma fundamentada, a ocorrência de uma destas condições citadas.

18. Finalmente, a presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD se encontra revestida das formalidades legais, tendo sido lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, não tendo o contribuinte carreado aos autos elementos comprobatórios capazes de elidir o crédito lançado, bem como o lançamento fiscal encontra-se perfeitamente embasado, consoante ao disposto nos 3ºs. 33, 34, 35 e 89 da Lei n.º 8.212/91, com as devidas atualizações.

CONCLUSÃO

Portanto, VOTO PELO PROVIMENTO PARCIAL do recurso para: a) conceituar o vício na anulação da autuação originária como material; b) para excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 05/2001, anteriores a 06/2001, devido a regra expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, c) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para

Processo nº 13863.000206/2007-14
Acórdão n.º **2301-003.514**

S2-C3T1
Fl. 10

que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente; e d) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente.

É o voto.

ASSIM VOTOU O CONSELHEIRO NA SESSÃO DE JULGAMENTO.

João Bellini Júnior

Redator *ad hoc* na data da formalização do acórdão.